

0-793355

На правах рукописи



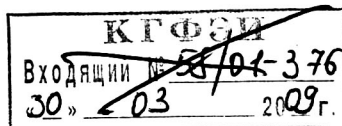
**АНУФРИЕВА Елена Михайловна**

**ОРГАНИЗАЦИЯ И ЭФФЕКТИВНОСТЬ  
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНОВ НАЛОГОВОГО  
КОНТРОЛЯ ПО ВЫЯВЛЕНИЮ И ПРЕСЕЧЕНИЮ  
УКЛОНЕНИЙ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ**

**Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"**

**Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

**Пенза - 2009**



Работа выполнена на кафедре финансов и кредита Пензенского государственного педагогического университета им. В.Г.Белинского.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор  
Барулин Сергей Владимирович

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Кириллова Ольга Святославовна  
- канд. экон. наук, доцент  
Жирова Галина Викторовна

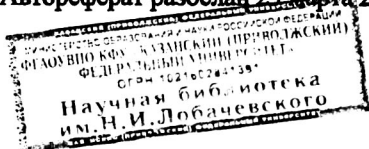
Ведущая организация - Оренбургский государственный университет.

Защита состоится 24 апреля 2009 года в 15<sup>00</sup> час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 23 марта 2009 года.



НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000802153

Ученый секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор  С.М. Богомолов

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Во все времена налоги находились на острие противоречий общественных и частных интересов, интересов государства и налогоплательщиков. В этом противоречии кроется наиболее глубинная причина уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов. В современном российском обществе до конца ещё не осознана опасность уклонения от уплаты налогов, при котором не только бюджет недополучает требуемые обществу средств, но и уклоняющийся от уплаты налога плательщик ставит себя в более выгодное положение по сравнению с другими налогоплательщиками, что является нарушением закона рыночной конкуренции.

Оставаясь объектом острых дискуссий, этот вопрос выходит за рамки чистой теории. До сих пор нет однозначной трактовки уклонений от уплаты налогов в трудах отечественных экономистов, а отсутствие в российском налоговом законодательстве норм, определяющих понятие "уклонение от уплаты налогов", "схема уклонения от налогов", "схема ухода от налогообложения", существенно усложняет налоговый контроль. В настоящее время назрела необходимость законодательно отделить разумный выбор способа налогообложения, право на который есть у каждого налогоплательщика, от злоупотребления этим правом. До сих пор в налоговом законодательстве не дано четкого разделения понятий налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов, влекущие за собой налоговую и уголовную ответственность. Решение данного вопроса необходимо для построения эффективной системы налогового контроля.

Сложившаяся система налогового контроля не обеспечивает требуемого повышения результативности и эффективности деятельности налоговых органов в области уклонений от налогов. Несмотря на перевыполнение планов по мобилизации в бюджеты налоговых доходов, масштабы уклонения от уплаты налогов не только не снижаются, но и растут, а способы уклонений становятся всё более изощрёнными. Государство недополучает огромные суммы средств в результате применения налогоплательщиками различных противоправных налоговых схем.

Подобные выводы содержатся в исследованиях многих учёных, а также выступлениях и статьях специалистов, занимающихся вопросами налогообложения. Проблема контроля уклонений от уплаты налогов сопряжена с реформированием системы налоговых отношений. Современная теория контроля и администрирования в сфере налогообложения, в частности уклонений от уплаты налогов, требует своего дальнейшего развития. Это объясняется тем, что в налоговом законодательстве нет достаточного единства мнений разных авторов к пониманию методологии, критериев оценки результативности и эффективности отдельных форм и методов налогового контроля, экономико-правового содержания, структуры, моделей, принципов и механизма осуществления контрольных и администрирующих мероприятий.

С переходом российской экономики на рыночный путь развития назрела необходимость управления налоговым процессом со стороны государства совершенно иными методами. В данном случае элементы налогового механизма вы-

ступают важнейшими инструментами общей системы управления налоговым процессом, которая в условиях рынка принимает форму государственного налогового менеджмента. Как и любой другой вид менеджмента, государственный налоговый менеджмент предполагает принятие эффективных управленческих решений в области аккумуляции налоговых доходов, в том числе путём выявления и пресечения фактов уклонений от уплаты налогов.

Все это свидетельствует о чрезвычайной важности научного решения проблем налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений от уплаты налогов, что и определяет актуальность темы настоящего диссертационного исследования.

**Степень разработанности проблемы.** В научной литературе проблемы налогового контроля, в частности контроля уклонений от уплаты налогов, рассматривались в работах многих отечественных экономистов, в том числе, А.В. Брызгалина, С.В. Барулина, А.Ю. Казака, В.А. Кашина, И. И. Кучерова, В.Н. Лапина, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, М.В. Романовского, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной и др. Серьезные разработки по вопросам практической деятельности налоговых органов в области контроля уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов и повышения его результативности и эффективности выполнены С.А. Голубчиковой, В.М. Зариповым, М.В. Коршуновой, Е. Н. Куш, А.В. Лобановым, Л.А. Ребреш, А.Ю. Рымановым и др.

Однако, многие теоретические, методологические и организационные вопросы создания в России адекватной новым условиям системы контроля уклонений от уплаты налогов остаются либо вообще не исследованными, либо недостаточно разработанными или требующими своего переосмысления. Это касается понятийного аппарата, финансово-правового обеспечения и организации контроля уклонений как элемента государственного налогового менеджмента, а также методического обеспечения результативности и эффективности контроля уклонений от налогообложения и других вопросов. Недостаточная степень разработанности искомой проблемы подтверждают актуальность темы диссертационной работы, цель, задачи и структуру.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является углубление теоретических и методологических основ уклонения от уплаты налогов и налогового контроля, разработка методических приёмов и методик оценки результативности и эффективности контроля уклонений от налогов, а также практических рекомендаций по повышению эффективности такого контроля в разрезе конкретных налогов.

Поставленная цель требует решения следующих задач:

- исследовать экономическое содержание уклонения от уплаты налогов, уточнить его место в системе налоговых отношений;
- разграничить понятия минимизация налогов, обход налогов, уклонение от налогов, налоговая оптимизация, налоговое планирование;
- уточнить место контроля уклонений от уплаты налогов в государственном налоговом менеджменте;
- провести анализ масштабов и структуры уклонений от уплаты налогов;
- исследовать существующую в России практику планирования работы налоговых органов в борьбе с уклонениями от уплаты налогов;



- уточнить порядок взаимодействия налоговых органов и других государственных органов, осуществляющих контроль по борьбе с уклонениями от налогов;

- исследовать существующие методики оценки результативности и эффективности налогового контроля с целью их развития на основе разработки критериев и показателей, используемых для оценки эффективности контроля уклонений от налогов;

- разработать меры по повышению результативности деятельности налоговых органов в области контроля уклонений от уплаты налогов и совершенствования администрирования крупных налогов для целей повышения эффективности контроля уклонений от их уплаты.

**Предметом исследования** выступает совокупность налоговых отношений, возникающих в процессе контроля уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов, а также организации контрольной работы налоговых органов за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах.

**Объектом исследования** является действующая в России налоговая система и система налогового контроля, а также деятельность налогоплательщиков по уклонению от уплаты налогов и уполномоченных органов по контролю налоговых правонарушений и преступлений.

**Теоретической основой исследования** послужили труды ведущих отечественных экономистов в области теории и практики налогообложения, государственного налогового менеджмента, налогового контроля, контроля уклонений от уплаты налогов и оптимизации налоговых платежей, а также законодательные акты Российской Федерации, нормативно-правовые акты федеральных органов исполнительной власти, касающиеся исследуемых проблем.

**Методологической основой** проведенного исследования является диалектический метод познания, позволяющий изучать экономические явления в их развитии, взаимосвязи и взаимообусловленности, реализовать сочетание комплексного, системного и ситуационного подходов к изучаемой теме. В процессе исследования применялись такие методы и приемы, как анализ и синтез, сравнения и группировки, графических изображений, системный подход, рейтинговой оценки и др.

**Информационной базой** послужили отчетность Росстата, Минфина России, Федеральной налоговой службы России, аналитические материалы Управления ФНС России и МВД РФ по Пензенской области, а также статистические и фактические данные, опубликованные в специальных журналах, периодической печати и в сети Internet.

**Научная новизна диссертационного исследования** в целом заключается в развитии теоретических и методологических основ деятельности органов налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений от уплаты налогов как одного из элементов государственного налогового менеджмента, а также в разработке методического обеспечения и рекомендаций, направленных на построение в России результативной и эффективной системы налогового контроля, ориентированной на противодействие уклонениям от уплаты налогов.

Конкретно это выразилось в следующих основных научных результатах:

- уточнено понятие уклонения от уплаты налогов как формы незаконной минимизации обязательств по налоговым платежам, являющейся объектом налогового контроля и осуществляемой налогоплательщиками посредством совершения налоговых правонарушений или налоговых преступлений, преимущественно с использованием различных схем;

- раскрыто содержание понятий "схема уклонения от налогов" и "схема ухода от налогообложения", представляющих собой детальное описание взаимодействия элементов конкретного способа уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов или способа выведения ими объектов из-под налогообложения, выявление (раскрытие) которых позволяет повысить результативность контрольных мероприятий со стороны органов налогового контроля; определены признаки, присущие всем схемам уклонения от налогов или ухода от налогообложения, которые предложено зафиксировать в налоговом законодательстве (притворный характер заключаемых сделок, экономическая нецелесообразность расходов, наличие фирм-однодневок, применение нерыночных цен, аффилированность субъектов налогообложения);

- для повышения эффективности документальных проверок органами налогового контроля уточнены и дополнены общая группировка и видовая классификация уклонений от налогов; предложена система критериев, позволяющая отличить уклонение от других, законных, форм минимизации налогов налогоплательщиком: правомерность и преднамеренность действий, периодичность нарушений, величина ущерба от этих действий, количество и характер взаимосвязей участников минимизации налогов, нетипичность, неординарность и завуалированность действий, экономическая обоснованность действий (их разумность и рациональность для достижения деловой цели, соотношение налоговой и деловой цели);

- раскрыты содержание и место контроля уклонений от уплаты налогов во взаимосвязи с государственным налоговым менеджментом, налоговым администрированием, налоговым механизмом и налоговым контролем в целом;

- дополнены по содержанию и уточнены по нормативным параметрам применяемые налоговыми органами при планировании контрольной работы критерии оценки рисков для отбора налогоплательщиков на выездную налоговую проверку, а также предложено разделить эти критерии на две группы: для налогоплательщиков, применяющих общий режим налогообложения, и для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы; рекомендовано формализовать эти критерии для целей полной автоматизации процесса выборки налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов;

- разработаны методика и порядок применения балльной рейтинговой оценки вероятности уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов, которые позволяют достаточно точно разделить налогоплательщиков на группы риска по уровню вероятности их уклонения от налогов в зависимости анализируемых критериев, а также проводить качественный отбор налогоплательщиков, у которых риск уклонений от уплаты налогов наиболее вероятен, и налогоплательщиков, находящихся в зоне минимальных налоговых рисков (в отношении последних предложено завести в налоговых органах реестр и распространить на них облегченный режим налогового контроля);

- проведены различия понятий результативности и эффективности контроля уклонений от уплаты налогов и предложена система соответствующих показателей, основанная на разделении прямой (промежуточной) и конечной результативности и эффективности; разработана и формализована методика рейтинговой оценки результативности и эффективности контроля уклонений от уплаты налогов, позволяющая комплексно оценить фискальную и контрольную деятельность налоговых органов и принять решение по устранению недостатков;

- предложены мероприятия по повышению результативности и эффективности деятельности налоговых органов в области контроля уклонений от уплаты крупных налогов путём совершенствования администрирования налога на прибыль организаций, единого социального налога, налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость и акцизов.

**Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.** Теоретические и методологические выводы и положения развивают традиционный понятийный аппарат темы исследования и составляют методологическую базу для разработки методик и рекомендаций в области контроля уклонений от налогов. Имеются в виду теоретическое обоснование понятий "схемы уклонения от налогов" и "схемы ухода от налогообложения", уточнение понятия уклонения от уплаты налогов и отделение его от других форм минимизации налогов, определение содержания контроля уклонений от уплаты налогов как одного из элементов государственного налогового менеджмента, признаков и критериев уклонений от налогов, уточнение общегрупповой и видовой классификации способов уклонений от налогов. Названные и другие результаты исследования расширяют возможности и инструментарий контролирующих органов для выявления и пресечения уклонений от уплаты налогов.

Практическая значимость результатов исследования заключается в том, что методические приемы и рекомендации по отбору налогоплательщиков для выездных проверок, по оценке и повышению результативности и эффективности контроля уклонений от уплаты налогов и другие результаты прикладного характера могут быть использованы при разработке законодательных и нормативных актов, а также в контрольной деятельности органов, осуществляющих борьбу с уклонениями от уплаты налогов. Реализация сформулированных в работе рекомендаций позволит повысить результативность и эффективность налогового контроля и контрольной деятельности налоговых органов. Результаты исследования могут также использоваться в процессе подготовки экономистов высшей квалификации при преподавании дисциплин "Налоги и налогообложение", "Налоговое планирование", "Налоговые проверки".

**Апробация результатов исследования.** Представленные в диссертации результаты исследований докладывались и обсуждались на Международной научно-практической конференции "Социально-экономическая стратегия развития регионов в свете глобализации экономических процессов" (г. Пенза, 2005), Всероссийской научно-практической конференции "Современные проблемы менеджмента и экономики" (г. Пенза, 2005), Всероссийской научно-практической конференции "Тенденции развития финансов: теория и практика" (г. Пенза, 2008), в ходе научно-методических семинаров кафедры финансов и кредита Пензенского государственного педагогического университета (2005-2008 гг.), на

ежегодных конференциях молодых ученых Пензенского государственного педагогического университета (2005-2008 гг.).

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в публикациях автора общим объемом 4,15 печ.л. (из них 2,0 печ.л. в изданиях, рекомендованных ВАК).

Отдельные результаты, полученные в процессе исследования, используются в деятельности налоговых органов Пензенского района и в учебном процессе Пензенского государственного педагогического университета им. В.Г. Белинского при изучении дисциплин "Налоги и налогообложение", "Налогообложение физических лиц", "Организация и методы проведения налоговых расследований".

**Объем и структура работы.** Диссертация имеет следующую структуру, определенную логикой исследования и совокупностью решаемых в ней задач:

Введение

Глава 1. Теоретический анализ деятельности органов налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов

1.1. Характеристика понятийного аппарата в области уклонений от уплаты налогов в системе налоговых отношений

1.2. Уклонение от уплаты налогов как способ минимизации налогоплательщиками налоговых обязательств

1.3. Основы контроля уклонений от уплаты налогов как элемента государственного налогового менеджмента

Глава 2. Организация работы органов, осуществляющих налоговый контроль, по борьбе с уклонениями налогоплательщиков от уплаты налогов

2.1. Анализ масштабов и структуры уклонений от уплаты налогов

2.2. Планирование работы налоговых органов по борьбе с уклонениями от уплаты налогов

2.3. Взаимодействие налоговых органов и других органов, осуществляющих контроль, по борьбе с уклонениями от уплаты налогов

Глава 3. Повышение результативности и эффективности деятельности органов, осуществляющих контроль по выявлению и пресечению уклонений от уплаты налогов

3.1. Результативность деятельности налоговых органов в области контроля уклонений от уплаты налогов

3.2. Методическое обеспечение оценки эффективности контрольной работы по противодействию уклонений от уплаты налогов

3.3. Совершенствование администрирования крупных налогов для целей повышения результативности и эффективности контроля уклонений от их уплаты

Заключение

Список литературы

Список использованной литературы содержит 132 источников. В работе 11 таблиц и 7 рисунков. Объем диссертации составляет 179 страницы.

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Результаты проведенного исследования делятся на три взаимосвязанных группы проблем.

**Первая группа исследуемых проблем** связана с изучением содержания понятия уклонения от уплаты налогов в системе налоговых отношений и основ деятельности органов налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений от уплаты налогов как элемента государственного налогового менеджмента.

Оставаясь объектом острых дискуссий, уклонение от уплаты налогов неоднозначно трактуется в научной и публицистической литературе. В результате проведенного исследования уточнено понятие уклонения от уплаты налогов как формы незаконной минимизации обязательств по налоговым платежам, включая обход налогов, являющейся объектом налогового контроля и осуществляемой налогоплательщиками посредством совершения налоговых правонарушений или налоговых преступлений. Отмечена неразрывная связь понятия уклонение от уплаты налогов с такими понятиями как "схема уклонения от налогов", "схема ухода от налогообложения". Хотя теория этих вопросов остаётся неразработанной, на практике они широко используются. Под схемой уклонения от налогов понимается детальное описание взаимодействия элементов конкретного способа уклонения от уплаты налогов, выявление (раскрытие) которых позволяет повысить результативность контрольных мероприятий. Под схемой ухода от налогообложения понимается детальное описание форм и методов выведения объектов из-под налогообложения налогоплательщиками с целью уклонения от уплаты налогов, выявление (раскрытие) которых позволяет повысить результативность контрольных мероприятий. То есть схема ухода от налогообложения, по сути, есть частное проявление схемы уклонения от налогов.

В свою очередь, отсутствие в российском налоговом законодательстве норм, определяющих понятие "уклонение от уплаты налогов путём создания специальных схем", существенно усложняет контроль, одной из задач которого является выявление и привлечение недобросовестных налогоплательщиков к ответственности. Изучив практику применения схем уклонения и ухода от налогообложения, предложено установить законодательно следующие признаки, которые присущи всем схемам: притворный характер заключаемых сделок, экономическая нецелесообразность расходов, наличие фирм-однодневок, применение нерыночных цен, аффилированность субъектов налогообложения. Для повышения эффективности документальных проверок контролирующими органами уточнены и дополнены общая группировка и видовая классификация уклонений от налогов.

В диссертационной работе анализу была подвергнута не только научная литература, но и судебная и мировая практика, учитывающая объективную необходимость разграничения понятий уклонение от налогов и других форм законной минимизации налогов. На основании изученного материала предложено на законодательном уровне прописать следующую систему критериев такого разграничения: правомерность и преднамеренность действий налогоплательщика, периодичность нарушений, величина ущерба от этих действий, количество и характер взаимосвязей участников минимизации налогов, нетипичность, неординарность и завуалированность действий налогоплательщика, экономическая обоснованность действий налогоплательщика (их разумность и рациональность для достижения деловой цели, соотношение налоговой и деловой цели).

Большое внимание в работе уделяется содержанию и особенностям деятельности органов налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений от

уплаты налогоплательщиками налогов (в дальнейшем - контроля уклонений от уплаты налогов) во взаимосвязи с общей системой налогового контроля, с налоговым администрированием, налоговым механизмом и государственным налоговым менеджментом. Контроль уклонений от уплаты налогов является центральным звеном налогового контроля. Он представляет собой комплекс мероприятий по выявлению и пресечению действий (бездействий) экономических субъектов, уклоняющихся от уплаты налогов, раскрытие которых позволяет повысить результативность налогового контроля. В свою очередь, налоговый контроль составляет важнейший элемент налогового механизма управления налоговым процессом, налогового администрирования и государственного налогового менеджмента как особой формы этого управления. Основной акцент делается на исследовании содержания контроля уклонений от налогов во взаимосвязи с элементами государственного налогового менеджмента. Важнейшей задачей государственного налогового менеджмента является обеспечение роста налоговых поступлений на базе общего экономического роста, снижения масштабов уклонения от налогов, оптимизации налогового бремени и структуры налогообложения, рационализации налоговой системы и повышения эффективности налогового механизма. Поскольку уклонение от налогов представляет собой угрозу для российской экономики, постольку с данным явлением необходимо бороться, используя все элементы государственного налогового менеджмента.

**Вторая группа исследуемых проблем** охватывает комплекс вопросов совершенствования организации работы налоговых органов, осуществляющих контроль по борьбе с уклонениями налогоплательщиков от уплаты налогов.

В диссертации проведен анализ масштабов и структуры уклонений от уплаты налогов, позволяющий судить об истинном состоянии налоговых правонарушений и преступлений в целом по России и, в частности, в Пензенской области. По результатам анализа был сделан вывод о том, что наибольшее влияние на масштабы уклонений от уплаты оказывают следующие факторы: специфика отрасли, финансовое положение плательщика, уровень налогового бремени, незаконный характер деятельности, масштабы бизнеса, взаимосвязи налогоплательщиков.

В рамках организации контрольной работы предлагается обратить внимание не на количество проводимых проверок, а на их качество - повышение эффективности и результативности, сбор доказательной базы. Залогом качества является тщательное детальное планирование, основанное на построении рациональной системы отбора налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов, для проведения выездных налоговых проверок. Данная проблема была актуализирована Приказом от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333, утвердившим Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок. Согласно Концепции планирование представляет собой открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков на выездную налоговую проверку по определенным критериям риска. Данные критерии подробно рассмотрены в диссертационной работе, в результате чего они были дополнены по содержанию и уточнены по нормативным параметрам. Особое внимание уделено следующим критериям.

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже её среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности). Средний показатель налоговой нагрузки по стране определен ФНС

РФ в 11,6%. Данный показатель является заниженным, учитывая, что доля налогов в ВВП по данным официальной статистики в 2008 г. приближается к 20%. Поэтому предложено повысить нормативы налоговой нагрузки по видам экономической деятельности (отраслям) в среднем на 5% и установить допустимый диапазон отклонений от отраслевых нормативов в размере 10%.

2. В отношении критерия отражения в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов внимание налоговых органов должны привлекать не только убыточные организации, но и налогоплательщики, годами показывающие "копеечную" прибыль, ведя двойную бухгалтерию, а на самом деле получающие большую прибыль. Применять данный критерий необходимо в динамике за три года.

3. Критерий отражения в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов по НДС за определенный период. ФНС РФ определила долю допустимых налоговых вычетов в сумме начисленного НДС по субъектам РФ, а также среднее её значение по стране в размере 89%. В работе предложено снизить этот норматив (долю вычетов) до 84%, так как все прочие его значения могут быть результатом завышения налогового вычета по НДС, за исключением налогоплательщиков, проводящих активную инвестиционную политику, и экспортеров. В отношении инвесторов и экспортеров налоговый орган должен принимать индивидуальное решение. Кроме того, предложено установить предельные размеры вычетов отдельно по каждой отрасли.

4. Критерий опережения темпов роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг) также следует уточнить в отношении периода оценки динамики роста доходов и расходов. Проследить темпы роста доходов и расходов за три года представляется целесообразным для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, в том числе индивидуальных предпринимателей, для которых доходы и расходы являются основными показателями деятельности. Кроме того, требуется учитывать отраслевую инвестиционную составляющую расходов, материалоёмкость и другие особенности.

5. Если среднемесячная зарплата, приходящаяся на одного работника, окажется ниже среднего уровня по городу, району или субъекту РФ, то это является сигналом для налогового инспектора о возможном уклонении от уплаты налога на доходы физических лиц и ЕСН. Учитывая, что заработанная плата представляет собой цену рабочей силы, она не должна быть ниже 20% рыночной цены (согласно ст. 40 НК РФ).

6. Критерий значительного отклонения уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для определённой сферы деятельности по данным статистики применяется, если рентабельность продаж и рентабельность активов меньше среднестатистической рентабельности по отрасли на 10% и более. Предлагается убрать условие 10%-ого диапазона отклонений, так как это неоправданно с точки зрения того, что по нормативам, предлагаемым ФНС РФ, в некоторых отраслях (строительство, розничная торговля и др.) средний уровень рентабельности не превышает 10%. В результате получается, что для предприятий этих отраслей вполне нормальной будет считаться даже отрицательная рентабельность.





**Рис. 1. Критерии вероятности уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов для отбора на выездную налоговую проверку**

По результатам проведенного анализа применения критериев, позволяющих определить вероятность уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов,



предложено четко разделить эти критерии на две группы: для налогоплательщиков, применяющих общий режим налогообложения, и налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, включая индивидуальных предпринимателей (см. схему на рис. 1). Согласно представленной схеме многие критерии могут быть автоматизированы (так называемые формализуемые критерии), что позволит в условиях массового уклонения от уплаты налогов и усложнения применяемых налогоплательщиками форм сокрытия объектов налогообложения снизить расходы на налоговое администрирование.

**Таблица 1. Критерии оценки рисков отбора объектов на выездную налоговую проверку**

Вес критерия (в баллах)	Формализуемые критерии для налогоплательщиков:	
	применяющих общий режим налогообложения	применяющих специальные налоговые режимы и индивидуальных предпринимателей
20	Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже среднего уровня по виду экономической деятельности	
18	Отклонение уровня рентабельности по данным бух. учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности	Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров, работ, услуг
17	Отражение в бухгалтерской и налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов	
17	Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов	Превышение предельных размеров установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы
18	Выплата среднемесячной зарплаты на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ	
10	Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах в связи с изменением места нахождения	

В целях совершенствования методов отбора налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов, для проведения налоговых проверок разработаны методика и порядок применения балльной рейтинговой оценки вероятности уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов, в основу которой положены формализуемые критерии. На основе поступающей в налоговые органы документации о деятельности налогоплательщика формируется информационная база данных, которая подвергается компьютерной обработке согласно формализуемым критериям оценки рисков отбора объектов на выездную налоговую проверку. Согласно таблице 1, налогоплательщик набирает определенное количество баллов. В результате такой оценки определяется система баллов, учитывающая зависимость анализируемых критериев риска.

В основе балльной рейтинговой оценки заложено ранжирование налогоплательщиков (отнесение к одной из четырех категорий) по проведенной оценке вероятности уклонений от уплаты налогов и включения таких налогоплательщиков в план выездных налоговых проверок. Предлагается использовать следующую группировку налогоплательщиков, основанную на общепринятой пятибалльной системе оценок (см. таблицу 2).

**Таблица 2. Система интервалов для формирования групп налогоплательщиков**

Категория налогоплательщиков	Оценка выполнения налоговых обязательств	Уровень вероятности отбора для выездной проверки	Интервалы
1	отличная	крайне низкий	87 - 100
2	хорошая	низкий	74 - 86
3	удовлетворительная	средний	61 - 73
4	неудовлетворительная	высокий	0 - 60

В результате рейтинговой оценки дается итоговая характеристика выполнения налогоплательщиками налоговых обязательств (отличная, хорошая, удовлетворительная, неудовлетворительная). Далее осуществляется их группировка в зависимости от набранного числа баллов в соответствующую категорию, которая позволяет определить вероятность уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов (крайне низкий, низкий, средний, высокий).

Данная рейтинговая оценка даёт возможность проводить отбор налогоплательщиков одновременно с учетом всех критериев, перечень которых может быть дополнен и количество баллов внутри также может меняться в зависимости от значимости того или иного показателя. Это позволяет более тщательно проводить отбор налогоплательщиков, у которых риск уклонений от уплаты налогов наиболее вероятен. Кроме того, можно определить налогоплательщиков, положение дел которых находится в условиях минимальных налоговых рисков. В налоговых органах на таких налогоплательщиков необходимо вести реестр, проводить и устанавливать для них облегченный режим налогового контроля.

Третья группа исследуемых проблем посвящена оценке результативности и эффективности деятельности органов, осуществляющих контроль уклонений от уплаты налогов, а также мероприятиям по совершенствованию администрирования крупных налогов для целей повышения эффективности контроля уклонений от их уплаты.

Учитывая, что в экономической литературе нередко смешиваются понятия результативности и эффективности, в работе предложены авторские подходы к разграничению результативности и эффективности контроля уклонений от уплаты налогов. Под результативностью деятельности налоговых органов по контролю уклонений от уплаты налогов понимается не только сумма дополнительно начисленных (взысканных) налогов и сборов в бюджеты публично-правовых образований, но и мера полноты выявления нарушений налогового законодательства по результатам камеральных и выездных проверок согласно определенной системы показателей. Под эффективностью контроля уклонений следует понимать соотношение между достигнутыми результатами и затраченными ресурсами. Эффективность оценивается не абсолютными, а относительными показателями результативности. Таким образом, результативность контроля является одним из составляющих элементов его эффективности.

Для принятия обоснованных управленческих решений в рамках государственного налогового менеджмента на различных уровнях управления необходима

комплексная сравнительная оценка результативности и эффективности деятельности налоговых органов в области контроля уклонений от уплаты налогов.

В настоящее время важнейшим элементом, обеспечивающим результативность и эффективность организации государственного бюджетного и налогового менеджмента является механизм бюджетирования, ориентированного на результат (БОР), в практике применения которого различают прямую (промежуточную) и конечную результативность. Данный подход был использован в работе в отношении контроля уклонений от налогов. С этой целью были разработаны системы показателей оценки результативности и оценки эффективности контроля уклонений от уплаты налогов, а также проведено ранжирование этих показателей по баллам для оценки вклада каждого из них в комплексную оценку результативности и эффективности. При определении результативности и эффективности деятельности налоговых органов в области контроля уклонений от уплаты налогов предлагается использовать методику балльной рейтинговой оценки результативности и эффективности контроля уклонений от налогов, в основу которых положена прямая и конечная результативность и эффективность (см. табл. 3 и 4).

**Таблица 3. Система показателей оценки результативности контроля уклонений от уплаты налогов**

Показатели прямой (промежуточной) результативности	Вес показателя (в баллах)	Показатели конечной результативности	Вес показателя (в баллах)
Дополнительно начисленные налоговые платежи по результатам налоговых проверок	25	Количество налоговых правонарушений (в части уклонений от уплаты налогов)	30
Дополнительно взысканные налоговые платежи по результатам налоговых проверок	25	Количество выявленных схем уклонений от налогов	20
Правомерно доначисленные налоговые платежи (с учетом умножения по решениям судебных и вышестоящих органов)	25	Количество добросовестных налогоплательщиков	20
Общий размер начисленных недоимок, штрафов, пеней	15	Количество отказов в возмещении НДС на основе информации, полученной от таможенных органов	15
Начисленные штрафы и пени	10	Количество исполнения налоговых требований	15
Итого	100	Итого	100

Применять перечисленные в табл. 3, 4 показатели оценки результативности и эффективности контроля уклонений от налогов можно как в сравнении с плановыми показателями выполнения налоговыми органами своих функций, так и в сравнении с данными предыдущих налоговых периодов.

**Таблица 4. Система показателей оценки эффективности контроля  
уклонений от налогов**

Показатели	Формулы для расчета	Вес показателя
<b>Показатели прямой (промежуточной) эффективности</b>		
Коэффициент общей эффективности, $Э_0$	Отношение дополнительно начисленных в бюджет (по результатам выездных и камеральных проверок) налогов, пеней, штрафов к начисленным налогам согласно данным уточненных деклараций налогоплательщиков	9
Коэффициент уклонений от налогов, $К_{ук}$	Отношение дополнительно начисленных в бюджет (по результатам выездных, камеральных проверок и проверок, проводимых совместно с другими органами, осуществляющими контроль уклонений от уплаты налогов) налогов к начисленным налогам согласно данным уточненных деклараций налогоплательщиков	12
Коэффициент взыскания дополнительно начисленных налоговых платежей, $К_в$	Отношение взысканных налогов по результатам выездных, камеральных проверок и проверок, проводимых совместно с другими органами, осуществляющими контроль уклонений от уплаты налогов к дополнительно начисленным в бюджет налогам	11
Коэффициент экономичности, $К_э$	Отношение взысканных налогов по результатам выездных, камеральных проверок к затратам на содержание налоговых органов	11
Коэффициент правомерности налоговых проверок, $К_к$	Отношение дополнительно начисленных в бюджет (по результатам выездных, камеральных проверок и проверок, проводимых совместно с другими органами, осуществляющими контроль уклонений от уплаты налогов) налогов уменьшенных на сумму начисленных налогов по решениям судебных и вышестоящих органов к дополнительно начисленным налогам	11
<b>Показатели конечной эффективности</b>		
Коэффициент налоговых правонарушений, $К_{пн}$	Отношение количества налоговых правонарушений, квалифицированных как уклонение от уплаты налогов к общему количеству проверок (дополнительно можно определить к общему количеству правонарушений или к количеству сотрудников налоговой инспекции)	12
Коэффициент проверяемости, $К_п$	Отношение количества проверок, по актам которых суд вынес решения в пользу налоговых органов к количеству проверок, в которых выявлены правонарушения	11
Коэффициент законопослушания, $К_{зп}$	Отношение количества добросовестных налогоплательщиков к количеству налогоплательщиков стоящих на учёте в налоговом органе	12
Коэффициент выполнения налогов. обязательств, $К_{вно}$	Отношение количества исполненных налоговых требований к общему количеству налоговых требований.	11
<b>Итого</b>		<b>100</b>

В рейтинге показателей прямой результативности наибольший удельный вес должен занимать показатель дополнительно начисленных налогов, а конечной результативности - количество налоговых правонарушений в части уклонений от уплаты налогов. В рейтинге показателей эффективности наибольший удельный вес должны занимать показатели конечной эффективности, в том числе коэффи-

циент уклонений от налогов, коэффициент законопослушания и коэффициент налоговых правонарушений. Все показатели в рамках названных групп ранжированы по значимости, что позволяет при их анализе сделать общую оценку: результативно (нерезультативно), эффективно (неэффективно). Для этого предложено использовать следующую систему оценки результативности контроля уклонений от налогов, основанную на общепринятой пятибалльной системе оценок, представленную в табл. 5. В зависимости от набранного количества баллов по результатам рейтинговой оценки дается характеристика как прямой, так и конечной результативности контроля уклонений от уплаты налогов (отличная, хорошая, удовлетворительная, неудовлетворительная).

**Таблица 5. Система интервалов для оценки прямой и конечной результативности / эффективности контроля уклонений от налогов**

<b>Оценка результативности</b>	<b>Интервалы</b>
отличная	87 - 100
хорошая	74 - 86
удовлетворительная	61 - 73
неудовлетворительная	0 - 60

При итоговой оценке результативности и эффективности контроля уклонений от налогов решающей является рейтинговая оценка конечной результативности и эффективности.

Для повышения результативности и эффективности деятельности налоговых органов в области контроля уклонений от уплаты налогов предлагаются следующие мероприятия.

1. Совершенствование процедуры предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков, используя расширенный аналитический инструментарий, что позволит повысить контроль за платежами в бюджет и дать обоснованные рекомендации в отношении конкретных налогоплательщиков по направлениям их проверки.

Для крупных предприятий, наряду с предоставлением бухгалтерской отчетности, предлагается ввести разработку и сдачу в налоговый орган до 31 декабря текущего года плана этими организациями по уплачиваемым налогам на предстоящий год. В случае выявления в ходе камеральных проверок значительных отклонений сумм фактически начисленных налогов от плановых, организация попадает в число "подозрительных" и подлежит углубленному анализу с возможностью последующей выездной проверки. В отношении налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения, следует ввести обязательную сдачу справочной информации о финансово-хозяйственной деятельности и физических показателях. Это позволит повысить результативность, прежде всего, камеральных проверок и сократить время на их проведение путем автоматизации предоставленных показателей и сопоставления их с контрольными параметрами (предельными размерами установленных НК РФ показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы). Для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей целе-

сообразно ввести систему всеобщего декларирования не только доходов, но и имущества, и произведенных крупных расходов.

2. Для всех организаций необходимо ввести обязательное предоставление в налоговый орган разработанной ими на предстоящий год учетной политики не только для целей налогообложения, но и для целей бухгалтерского учета, что позволит на начальной стадии контроля выявить используемые налогоплательщиками схемы минимизации налогов, причины несоответствия данных бухгалтерского и налогового учета.

3. Немаловажное значение в достижении результативности контроля уклонений от налогов играет человеческий фактор. Поэтому необходимо уделить особое внимание повышению профессионального уровня сотрудников налоговых органов всех уровней; созданию соответствующих материально-технических и справочно-правовых средств для работы налоговых органов, достойному вознаграждению и престижному социальному статусу налоговых инспекторов, предоставлению им жилищных сертификатов.

В рамках диссертационного исследования предлагается проведение целого ряда мероприятий по совершенствованию налогового администрирования наиболее крупных налогов для повышения результативности и эффективности контроля уклонений от их уплаты.

1. По борьбе с "конвертной" заработной платой целесообразно реализовать следующие меры. Необходимо дальнейшее увеличение законодательно установленного минимального размера оплаты труда до научно-обоснованного прожиточного минимума, а также пересмотреть в сторону увеличения стандартные налоговые вычеты до уровня минимального размера оплаты труда. Совершенствование методики выявления фактов уклонения от уплаты налогов с фонда оплаты труда путем определения совокупности признаков их применения: выплата премий за нетрудовые результаты вместо зарплаты; заключение гражданско-правовых договоров вместо трудовых; аренда персонала по договору аутстаффинга; уровень зарплаты вновь пришедших работников в несколько раз ниже, чем на предыдущем месте или ниже среднестатистического; регулярная выдача значительной части денежных средств "под отчет" приблизительно в дни получения зарплаты и др. Обеспечение соответствия ставок ЕСН с прогрессией ставок НДФЛ. Весьма важно, чтобы верхняя планка прогрессии ставки была не ниже 20 %, т.е. корреспондировалась бы со ставкой налога на прибыль. Единую ставку НДФЛ следовало бы сохранить только по тем видам деятельности, где действительно сохраняется возможность сокрытия доходов в связи с существующими реальными сложностями налогового контроля, например, в таких видах деятельности, как сдача в наем помещений, автоперевозки, индивидуальная трудовая деятельность и др.

2. Особое значение имеет реализация комплекса мер, связанных с повышением эффективности контроля уклонений от уплаты НДС, обеспечивающего большую часть поступлений в доход федерального бюджета. Предложено закрепить в качестве обязательного условия применения вычета по НДС наличие у поставщика свидетельства о регистрации налогоплательщиков НДС, выдаваемого налоговыми органами. Это позволит значительно снизить участие фиктивных компаний и повысит ответственность налогоплательщиков в поиске добросовестных

поставщиков. Целесообразно перейти на порядок применения вычетов по НДС по факту оплаты. Как показывает мировая практика, не во всех странах, в которых применяется метод начисления по НДС, налоговые вычеты производятся без факта оплаты сумм НДС поставщику товаров (работ, услуг). Необходимо также исключить из практики обложения одного налога другим налогом, когда при формировании налоговой базы по НДС на ввозимые товары включается сумма таможенной пошлины и акциза.

3. Для повышения результативности контроля уклонений от уплаты акцизов, в том числе снижения объемов нелегального производства алкогольной продукции, предлагается ввести единую ставку на спирт, алкогольную и спиртосодержащую продукцию. Потенциальное сокращение доходов бюджета при снижении ставки акциза будет компенсировано за счет повышения собираемости налогов. Применяемый в настоящее время механизм взимания акцизов на бензин и дизельное топливо не стимулирует производство нефтепродуктов высокого качества, поэтому необходимо установить единую налоговую ставку, что позволит стимулировать производство высококачественного бензина и упростить процедуру налогового контроля уклонений от уплаты акцизов по нефтепродуктам. Для обеспечения налогового контроля необходимо отменить адвалорные ставки акциза на табачные изделия там, где возможно использование только специфических ставок.

4. С серьезными проблемами сталкиваются налоговые органы при проведении контрольных мероприятий по налогу на прибыль организаций, связанными со сложностями администрирования этого налога. Экономическая обоснованность расходов тесно связана с уклонением от уплаты налогов, так как налогоплательщики в большинстве случаев манипулируют с расходами для снижения налогооблагаемой прибыли, в том числе незаконными способами. Поэтому, определив на законодательном уровне понятия "уклонения от уплаты налогов", "схема уклонения от налогообложения", присущие им признаки, и другие мероприятия, предложенные ранее, позволят существенно снизить разногласия между налогоплательщиками и налоговыми органами, а также облегчат работу судебных органов. Кроме того, в целях налогового контроля можно прописать нормативы затрат, используя арбитражную практику, по наиболее спорным видам расходов.

При осуществлении налогового контроля за трансфертным ценообразованием целесообразно использование метода сопоставимых рыночных цен, в основе которого лежит информация о ценах (интервале цен), содержащаяся в опубликованных изданиях или информационных системах. Необходимо усилить контрольную работу налоговых органов в организациях, декларирующих незначительную прибыль.

Таким образом, осуществление названных рекомендаций по совершенствованию налогового администрирования и налогового контроля позволит, во-первых, более полно отслеживать процессы контроля уклонений от уплаты налогов, во-вторых, существенно повысить объективность оценки контроля, эффективность и результативность работы налоговых органов, а также создать базу для эффективного функционирования российской налоговой системы в целом.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:**

1. *Ануфриева Е.М.* Понятие уклонения от налогов как элемента государственного налогового менеджмента. // Экономические науки. - №4. - 2005. - 0,5 п.л.
2. *Ануфриева Е.М.* Анализ масштабов и структуры уклонений от уплаты налогов. // Экономические науки. - №46. - 2008. - 0,5 п.л.
3. *Ануфриева Е.М.* Критерии оценки рисков для отбора налогоплательщиков на выездную налоговую проверку. // Вестник СГСЭУ. - №4(23). - 2008. - 0,5 п.л.
4. *Ануфриева Е.М.* Понятие уклонения от уплаты налогов в системе налоговых отношений. // Финансы и кредит. - №44(332). - 2008. - 0,5 п.л.

### **Статьи и тезисы докладов в других изданиях:**

5. *Ануфриева Е.М.* Совершенствование налоговой системы как фактора устойчивого развития рыночной экономики России. / Факторы устойчивого развития рыночной экономики России на современном этапе: Межвузовский сборник науч. трудов / Под ред. В.Д. Борисовой. - Пенза, 2005. - 0,4 п.л.
6. *Ануфриева Е.М.* Проблемы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета. / Современные проблемы менеджмента и экономики: Сборник статей Всероссийской научно-практической конференции. - Пенза, 2005. - 0,5 п.л.
7. *Ануфриева Е.М.* Совершенствование процедуры возмещения НДС. / Социально-экономическая стратегия развития регионов в свете глобализации экономических процессов: сборник статей Международной научно-практической конференции. - Пенза, 2005. - 0,25 п. л.
8. *Ануфриева Е.М.* Способы уклонения от уплаты налогов. / Финансовая стабилизация экономического развития: теория и практика/ Под ред. В.Д. Борисовой. - Пенза, 2006. - 0,5 п.л.
9. *Ануфриева Е. М.* Определение налоговой нагрузки для оценки риска выездной налоговой проверки. / Тенденции развития финансов: теория и практика: сб. статей I Всероссийской научно-практической конференции/Отв. ред. В.Д. Борисова. - Пенза, 2008. - 0,5 п.л.



Автореферат

Подписано в печать 20.03.09г.  
Бумага типогр. №1  
Печать офсетная  
Заказ 105

Формат 60x84  $\frac{1}{16}$   
Гарнитура "Times"  
Уч.-изд. л. 1,0  
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского  
государственного социально-экономического университета.  
410003, Саратов, Радищева, 89.





